



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα: 27-04-2020

Αριθ. απόφασης: 804

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 540

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Όργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ:1440/τ.Β'/27-04-2017).

1. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με αριθ. πρωτ...../30-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά της με αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ.πρωτ...../30-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος κληρονομιάς ποσού **3.187,34€** (διαφορά κύριου φόρου 1.904,73€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 49 του Ν.4509/2017 1.282,61€), βάσει των διατάξεων του Ν.3427/2005 κατηγορία Α΄(τέκνο).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, για τον έλεγχο των με αριθ.....,...../2011,/2012 &,,/2015 δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, (οι με αριθ...../2011 &/2015 δηλώσεις υπεβλήθησαν από την προσφεύγουσα), του κληρονομούμενου του που απεβίωσε στις 24-11-2006 (αριθ. φακέλου Θ-...../2006 της Δ.Ο.Υ. ΛΗΞΟΥΡΙΟΥ).

Σύμφωνα με την ιδιόγραφη διαθήκη του θανόντος, που δημοσιεύθηκε με το αριθ. /2011 πρακτικό δημοσίευσης του Ειρηνοδικείου, κατέλειπε ως κληρονόμους τα τέκνα του,, και , σε ακίνητα που βρίσκονται στην

Ειδικότερα η κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας αποτελείται μεταξύ άλλων και από τα κάτωθι ακίνητα:

1)Οικόπεδο έκτασης 1.729,90τμ, το οποίο βρίσκεται στη θέση, εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ. του Δήμου, δηλωθείσας αξίας 34.598,00€ (προς 20,00€/τμ).

2)Οικόπεδο έκτασης 1.052,50τμ, το οποίο βρίσκεται στη θέση, εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ. του Δήμου, δηλωθείσας αξίας 21,050.00€ (προς 20,00€/τμ).

3)Οικόπεδο έκτασης 1.321,80τμ, το οποίο βρίσκεται στη θέση «.....», εντός του οικισμού της Τ.Κ. του Δήμου, δηλωθείσας αξίας 33.045,00€ (προς 25,00€/τμ).

4)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα των 93,75% αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 1.126τμ στη θέση «.....» εντός οικισμού της Τ.Κ., δηλωθείσας αξίας 8.796,88€ (προς 25,00€/τμ).

5)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 529τμ στη θέση «.....» εντός οικισμού της Δ.Κ., δηλωθείσας αξίας 4.408,33€ (προς 25,00€/τμ).

6)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 1.644,50τμ στη θέση «.....» εντός οικισμού της Τ.Κ., δηλωθείσας αξίας 10.963,33€ (προς 20,00€/τμ).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από τις δύο (2) υποβληθείσες δηλώσεις κληρονομίας με τα συνημμένα σχετικά και τα πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία ανά περιοχή, συνέταξε και απέστειλε με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα, σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με id/...../2019 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της, προσδιορίζοντας τις αγοραίες αξίες των ανωτέρω ακινήτων, ως εξής:

1)Οικόπεδο έκτασης 1.729,90τμ, αξία ελέγχου 43.248,00€ (προς 25,00€/τμ).

2)Οικόπεδο έκτασης 1.052,50τμ, αξία ελέγχου 26.312,00€ (προς 25,00€/τμ).

3)Οικόπεδο έκτασης 1.321,80τμ, αξία ελέγχου 39.654,00€ (προς 30,00€/τμ)

4)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα των 93,75% αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 1.126τμ, αξία ελέγχου 10.556,00€ (προς 30,00€/τμ).

5)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 529τμ, αξία ελέγχου 5.114,00€ (προς 29,00/τμ).

6)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 1.644,50τμ, αξία ελέγχου 13.870,00€ (προς 25,00€/τμ).

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο με τις ενστάσεις-αντιρρήσεις της κατά της προσωρινής πράξης, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, διαμορφώνοντας την κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας και εκδίδοντας την με αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της και να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρωτέα η πράξη ένεκα εφαρμογής εσφαλμένης χρονικής βάσης υπολογισμού της αξίας των ακινήτων. Η φορολογική διοίκηση έπρεπε να εφαρμόσει την ευμενέστερη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001 και να λάβει υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου, την αξία των ακινήτων κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης και όχι κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2006.
2. Η αιτιολογία της πράξης τυγχάνει ελλιπής, πλημμελής και εσφαλμένη, διότι στηρίχθηκε σε μη πρόσφορα στοιχεία, μη σχετιζόμενα με την υπόθεση και χωρίς να λάβει υπόψη τις ιδιαιτερότητες της περίπτωσης της. Η φορολογική διοίκηση έσφαλε κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών μέσων που τέθηκαν υπόψη της.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου-φορολογούμενου και της αρχής της επιείκειας που διέπει τη δράση της φορολογικής διοίκησης.
4. Αναφορικά με την επιβολή υπέρογκου πρόσθετου φόρου, δεν έπρεπε να επιβληθεί, διότι αντίκειται σε θεμελιώδεις υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01-01-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία

κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008 (ΦΕΚ 9/Α/29-01-2008) περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, ορίζεται ότι οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Δ'), αντικαθίστανται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται ως ακολούθως:

3. Η παράγραφος 2 του άρθρου 9 καταργείται από τη 13η Δεκεμβρίου 2007, ημερομηνία κατάθεσης του νομοσχεδίου στη Βουλή των Ελλήνων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α. Αγοραία αξία του Ν. 2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο

πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορά ή ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α).....

β)για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α).....β)από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 παρ.3 του Ν.2961/2001, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων μπορεί να γίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και

προσωρινά με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που έχει, τα βιβλία τιμών που τηρεί ή άλλα τυχόν στοιχεία που θα αποκτήσει, που σημαίνει ότι δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

3. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 5 του Ν.3427/2005, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 01-01-2006 έως 28-02-2007, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 01-01-2006 έως 28-02-2007.

Η Α' κατηγορία αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α)σύζυγο, β)τέκνα, γ)εγγονούς και δ)γονείς κληρονομούμενου.

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
80.000	-	-	80.000	-
20.000	5	1.000	100.000	1.000
120.000	10	12.000	220.000	13.000
Υπερβάλλον	20			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α)ονοματεπώνυμο ή επωνυμία φορολογουμένου, β)Α.Φ.Μ. φορολογουμένου, γ) ημερομηνία έκδοσης πράξης, δ)είδος προσδιορισμού φόρου και το θέμα που αφορά, ε)το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ)την ημερομηνία μέχρι την εξόφληση του φόρου, ζ)τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η)τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ)το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, ι)τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ)λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.4 του Ν.2523/1997 που αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.1 του Ν.3943/2011, ορίστηκε ως ανώτατο όριο επιβολής πρόσθετων φόρων για ανακρίβεια ποσοστό 120%, για φύλλα ελέγχου και πράξεις που εκδίδονται μετά την 31-03-2011, ημερομηνία ισχύος του νόμου.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:

«Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.»

Επειδή σύμφωνα ΠΟΛ. 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:

« Με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) τροποποιείται η [παρ. 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του Ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παρ. 2](#), η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα

Επειδή ο έλεγχος ορθά προέβη σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της κληρονομίας των με αριθ./2011 &/2015 δηλώσεων κληρονομίας που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, αφού ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης ακινήτων που εφαρμόστηκε με το Ν. 1947/1991, θεσπίστηκε αποκλειστικά για τις φορολογίες Γονικών Παροχών, Δωρεών και Μεταβιβάσεων και όχι για τη φορολογία Κληρονομιών, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1148/1991.

Επειδή για την εκτίμηση των κρινόμενων ακινήτων ελήφθησαν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα και σύμφωνα με τα βιβλία τιμών που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. και ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι :

Α)Για τα ακίνητα στα

Δηλ. ΦΜΑ με αριθ...../2006: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 249,75τμ που βρίσκεται εντός του οικισμού της Τ.Κ., έναντι οριστικής τιμής 25,00€/τμ.

Β)Για το ακίνητο στον

Δηλ. ΦΜΑ με αριθ...../2006: Μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 557,20τμ που βρίσκεται εντός του οικισμού, έναντι οριστικής τιμής 28,70€/τμ.

Επειδή τα κρινόμενα ακίνητα είναι ομοειδή με τα συγκριτικά (πρόκειται για οικόπεδα), πρόσφορα χρονικά (εκτιμούνται στον ίδιο χρόνο) και πρόσφορα τοπικά (βρίσκονται στην Τ.Κ.).

Επειδή μετά την υποβολή του με αριθ.πρωτ...../2019 εγγράφου της προσφεύγουσας με τις ενστάσεις της και αφού αξιολογήθηκαν τα στοιχεία που αναφέρθηκαν, η κληρονομική μερίδα της εν λόγω κληρονόμου μειώθηκε και εκδόθηκε η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού όπως διαμορφώνονται οι αξίες των ακινήτων:

1)Οικόπεδο έκτασης 1.729,90τμ, αξία 41.517,00€ (προς 24,00€/τμ).

2)Οικόπεδο έκτασης 1.052,50τμ, αξία 25.260,00€ (προς 24,00€/τμ).

3)Οικόπεδο έκτασης 1.321,80τμ, αξία 37.010,00€ (προς 28,00€/τμ)

4)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα των 93,75% αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 1.126τμ, αξία 9.853,00€ (προς 28,00€/τμ).

5)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 529τμ, αξία 5.114,00€ (η αξία παρέμεινε ίδια προς 29,00€/τμ).

6)Ποσοστό 1/3 αδιαίρετα σε οικόπεδο έκτασης 1.644,50τμ, αξία ελέγχου 13.156,00€ (προς 24,00€/τμ).

Επειδή δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα κάποιο άλλο πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο, πέραν επισημάνσεων που ανέφερε στο με αριθ.πρωτ...../2019 έγγραφό της, (χαμηλό τουριστικό ενδιαφέρον και χωρίς δυνατότητα κατάτμησης των οικοπέδων), τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, στην υποβαλλόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν αναφέρονται στοιχεία που δεν είχαν αναφερθεί και ληφθεί υπόψη στον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων της μερίδας της προσφεύγουσας.

Επειδή η φορολογική διοίκηση υποχρεούται στην εφαρμογή των διατάξεων περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ακινήτων, καθώς και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, λαμβάνοντας υπόψη ιδιαίτερες περιοχής, ακινήτων, ειδικών συνθηκών.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή η επιβολή του φόρου στηρίζεται στο δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει και να εισπράττει το φόρο με βάση του δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση που έχει ως αρχή την συνεισφορά στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της ισότητας με βάση την φοροδοτική ικανότητα και συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας επικαλούμενη το άρθρο 4 παρ 5 και το άρθρο 17 αντίστοιχα του συντάγματος, είναι παντελώς αυθαίρετος, διότι η επιβολή του φόρου έγινε λαμβανομένου υπόψη των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων.

Όσον αφορά την επιβολή του πρόσθετου φόρου, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 για την επιβολή επιεικέστερης κύρωσης, όπως αναλύεται στην με αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Επειδή στην οικεία καταλογιστική πράξη με αριθ...../2019 έχουν μνημονευθεί: τα στοιχεία κληρονομούμενου και κληρονόμου, οι διατάξεις του Ν.2961/2001 περί φορολογίας κληρονομιών, οι διατάξεις του Ν.4174/2013 βάσει του οποίου καθορίζονται οι φορολογικές διαδικασίες έκδοσης καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου, καθώς και οι διατάξεις του Ν.4509/2017 βάσει του οποίου υπολογίζονται οι προσαυξήσεις και γενικότερα ότι ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ...../30-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2006, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2019

Διαφορά φόρου	1.904,73€
Πρόσθετος φόρος άρθ.49 Ν.4509/2017	1.282,61€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.187,34€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές αντίγραφο

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η υπάλληλος του αυτ. τμήματος

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης.

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της